



International

Journal of Human Sciences

ISSN:2458-9489

Volume 14 Issue 4 Year: 2017

Evaluation of advance dividend from an distinguished profit distribution: An accounting and tax examination

Örtülü kazanç dağıtımı açısından kâr payı avansının değerlendirilmesi: Muhasebe ve vergi açısından bir inceleme

Ahmet Cemkut Badem¹
Yavuz Kılınç²

Abstract

Advance dividend is the process of distributing dividends to shareholders in advance through the interim period profit of the companies. While the dividend payment is accepted to be made only by company of public ownership, it has been approved to be used by non-public companies as well as the Turkish Code of Commerce numbered 6102. This study provides explanations for the calculation and recognition of profit advance dividends by utilizing the data of İPEK A.Ş., which is non-public company, and the application of implicit earnings distribution provisions through transfer pricing especially for recalled advance dividends.

Keywords: Advanced Dividends; Dividend Distribution; Corporation; Company With Share Capital.

Özet

Kâr payı avansı, işletmelerin ara dönemde elde etmiş oldukları kârlar üzerinden ortaklara önceden temettü dağıtması işlemidir. Kâr payı avansı sadece halka açık anonim şirketler tarafından yapılması kabul görürken 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yasalaşması ile birlikte halka kapalı anonim şirketler tarafından da kullanımı kabul edilmiştir. Yapılan bu çalışmada, halk açık olmayan İPEK A.Ş.'nin verilerinden yararlanılarak avans kâr payı tutarının hesaplanması, muhasebeleştirilmesi ve özellikle geri çağrılan avans kâr payına yönelik transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Avans Kâr Payı; Kâr Dağıtımı; İşletme; Sermaye Şirketleri.

[\(Extended English abstract is at the end of this document\)](#)

¹ Associate Prof., Kocaeli University, Faculty of Economics and Administrative Sciences , Department of Accounting-Finance, cemkutbadem@hotmail.com

² Res. Ass. PhD., Kocaeli University, Faculty of Economics and Administrative Sciences , Department of Accounting-Finance, yavuzkilinc25@gmail.com

1. Giriş

İşletmelerin temel amacı kâr elde etmektir. Elde edilen bu kârlar, işletme ortaklarına belirlenen işletme politikaları göz önünde bulundurulmak suretiyle dağıtılabilirler. Gerçekleştirilecek olan bu kâr dağıtımı, ilgili yılın kârının tespit edildiği bir sonraki yılın başında yapılır. Avans kâr payı ise işletme ortaklarına elde edilecek olan kârın daha önceden avans niteliğinde verilmesi amacını güder. Buna göre bir işletme yıl sonunda oluşacak olan kârının belirli bir bölümünü ortaklarına avans olarak ilgili faaliyet döneminde ödeyebilir. Avans kâr payı öncelikle 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanun'unda yapılan değişiklikle Türkiye'de uygulanabilir hale gelmiştir. Ancak avans kâr payının halka açık olmayan işletmeler tarafından kullanılabilir olması 2012 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'una dayanır. Bu çalışmada öncelikle avans kâr payı kavramı kuramsal açıdan incelenmiş, avans kâr payının nasıl hesaplanacağı ve muhasebeleştirileceği açıklanmıştır. Çalışmada ele alınan diğer bir önemli konu ise dönem sonunda işletmenin elde ettiği kârından dağıtabileceği temettü miktarının ödemiş olduğu avans kâr payını karşılamadığı durumlarda geri çağırılması gereken avans kâr payına ilişkin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin nasıl uygulanacağını açıklanmasıdır.

2. Avans Kâr Payı Kavramı

Avans kâr payı, işletmelerin ara dönem finansal raporlarında ortaya çıkan dönem kârlarının, işletme genel kurulu tarafından alınacak karar doğrultusunda faaliyet dönemi sona ermeden ortaklarına dağıtabilecekleri kâr paylarını ifade eder. Avans kâr payı, halka açık anonim şirketler tarafından 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile Sermaye Piyasası Kanun'unun 15. maddesinin değiştirilmesi ile Türkiye'de ilk defa uygulanmaya başlanmıştır.

Kâr payı avansı yukarıda da belirtildiği üzere sadece halka açık anonim şirketler tarafından kullanılabilen bir kâr payı dağıtımıydı. Ancak bu durum 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'unun kabul edilmesi ile değişmiştir. 6102 sayılı TTK'nın 509. maddesi halka açık olmayan işletmeler için kâr payı avansını düzenlemektedir. TTK'nın ilgili 509. maddesinin 3. bendinde Sermaye Piyasasına tabi olmayan işletmelerinde kâr payı avansı düzenlemesinin Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca (GTB) düzenlendiği belirtilir. GTB tarafından 09.08.2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete ile Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ yayınlanmıştır. İlgili Tebliğin 2. Maddesi kâr payı avansının halka kapalı anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler tarafından dağıtımına ilişkin gerekli düzenlemeleri içerdiğini belirtir.

GTB tarafından yayınlanan 28379 Resmi Gazete sayılı tebliğde açıklamasına yer verilen bazı kavramlar aşağıdaki gibidir. (GTB, 28379, md. 4)

- **Kâr Payı:** İşletme genel kurulu tarafından ortaklara ve kâra katılan diğer kimselere dönem net kârı ve serbest yedek akçeler üzerinden dağıtılacak olan tutardır.
- **Kâr Payı Avansı:** Kâr payından indirilmek şartı ile ara dönemde yayımlanan finansal raporlara göre ortaya çıkan kâr üzerinden hesaplanan tutardır.
- **Sözleşme:** Anonim şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ana sözleşmesini, limited şirketlerinse şirket sözleşmesini ifade eder.
- **Serbest Yedek Akçe:** Yasal yedek akçelerin, sermayenin veya çıkarılmış sermayenin 1/2'sini aşan bölümü ile yasa ve sözleşme gereğince ayrılması gerekenlerin dışında genel kurul tarafında ayrılmasına karar verilen yedek akçeleri ifade eder.

GTB tarafından yayınlanan tebliğ gereğince işletmelerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için iki koşulun yerine getirilmesi gereklidir. Bunlar; (md. 5)

- İşletmelerin genel kurulunda kâr payı avansının dağıtımına ilişkin kararın alınmış olması ve
- Kâr payı avansının dağıtımının yapılacağı hesap döneminde hazırlanan ara dönem finansal tablolarda kâr elde edilmiş olması gereklidir.

Genel kurulda kâr payı avansı dağıtımı yönünde karar çıkarsa öncelikle işletmenin dönem içinde kâr elde etmiş olması gerekir. Çünkü kâr payı avansı ara dönemde ortaya çıkan kârdan varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı, vergi, fon ve mali karşılıkların, yasalara ve ana sözleşmeye göre ayrılması gereken kar yedeklerinin, varsa ayrıcalıklı hisse sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kişiler için ayrılacak tutarların düşülmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek avans kâr payı, bu hesaplama sonucunda ortaya çıkan tutarın yarısını geçemez. (md. 7)

İşletmelerin ne kadar kâr payı avansı dağıtabileceği aşağıdaki tablo yardımı ile hesaplanabilir.

Tablo 1: Dağıtımı Yapılacak Avans Kâr Payı Miktarının Belirlenmesi

ARA DÖNEM KÂRI
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)
Kurumlar Vergisi (-)
Gelir Vergisi Kesintileri (-)
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)
1. Tertip Yasal Kâr Yedeği (-)
İsteğe Bağlı Kâr Yedeği (-)
İmtiyazlı Hisse Sahiplerine Ayrılan Tutar (-)
İntifa Senedi Sahiplerine Ayrılan Tutar (-)
Kâra Katılan Diğer Kişiler İçin Ayrılan Tutar (-)
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Avans Kâr Payı Tutarı (-)
AVANS KÂR PAYINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR
Avans Kâr Payına Karşılık Gelen Tutarın Yarısı (-)
DAĞITILABİLECEK AVANS KÂR PAYI TUTARI
2. Tertip Yasal Kâr Yedeği (-)
ÖDENECEK AVANS KÂR PAYI MİKTARI

Tablo 1 incelendiği zaman I. ve II. Tertip Genel Kanuni Yedek Akçelerin nasıl hesaplanması gerektiği sorusu gündeme gelir. İlgili GTB Tebliğinde ayrılması gereken I. Tertip Genel Kanuni Yedek Akçe tutarının, ara dönem finansal kârın % 5'i miktarında olması gerektiği ve ödenmiş sermayenin % 20'sine ulaşıncaya kadar ayrılması gerektiği belirtilir. Bu sınıra ulaşılması durumunda ise;

- Eğer yeni hisseler çıkarılmışsa elde edilen primin, ihraç giderleri, itfa karşılıkları ve hayır maksatlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,
- Varsa ortaklıktan çıkarılma nedeni ile iptal edilen hisse senetlerinin bedeli için ödenmiş olan tutardan, bunların yerlerine verilecek yeni senetlerin ihraç giderlerinin düşürülmesinden sonra kalan kısmı,

yasal kâr yedeği olarak ayrılması gerektiği belirtilir. II. Tertip Genel Kanuni Yedek Akçe tutarının ise avans kâr payı tutarının % 10'u kadar olması gerektiği ifade edilir. Ayrıca yine hesaplamada dikkate alınması gereken bir başka yedek kavramı ise isteğe bağlı yedeklerdir. Bu yedeklerde 6102 sayılı TTK'nın 521. ve 522. Maddelerine göre ayrılması gereken tutarları ifade eder. İmtiyazlı hisse senetleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kişiler için ayrılan paralar, sözleşmede yer alması halinde hesaplanır.

Dağıtımı yapılabilecek kâr payı avansının hesaplanmasının daha açık ve anlaşılır olabilmesi için aşağıda bir örnek uygulamaya yer verilmiştir.

Örnek Uygulama: Halka açık olmayan İPEK A.Ş. 30.06.2016 tarihli ara dönem finansal raporlarında yer alan dönem kârından, işletmenin genel kurulunun almış olduğu karar gereğince kâr payı avansı dağıtımı yapmak istemektedir. İşletmenin 01.01.2016-30.06.2016 dönemine ilişkin ticari

kârı 250.000 TL., kanunen kabul edilmeyen giderleri 15.000 TL., vergiden muaf gelirleri 25.000 TL.'dir. İşletmenin geçmiş yıl zararı yoktur. Ayrıca işletme ilgili dönemde 22.000 TL. geçici vergi ve 4.000 TL. ise kesinti yolu ile vergi ödemiştir. Bu bilgiler ışığında İPEK A.Ş.'nin dağıtabileceği kâr payı avansı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

Adım 1: Kurumlar Vergisi Tutarının Hesaplanması

	TL
Ticari Kâr	250.000
(+) KKEG	15.000
(-) VMG	-25.000
Mali Kâr	240.000
Geçmiş Yıl Zararları	0
Dönemin Safi Kurum Kazancı	240.000
Kurumlar Vergisi Tutarı (% 20)	48.000
Mahsup Edilmesi Gereken Vergiler	-26.000
Ödenmesi Gereken Geçici KV Tutarı	22.000

Adım 2: Hesaplama Tablosunun Düzenlenmesi

	TL
ARA DÖNEM KÂRI	250.000
Varsa Geçmiş Yıl Zararları (-)	0
Kurumlar Vergisi (-)	-22.000
Gelir Vergisi Kesintileri (-)	-4.000
Diğer Vergi ve Benzerleri (-)	-22.000
1. Tertip Yasal Kâr Yedeği (-) $(250.000-22.000) \times 0,05$	-11.400
İsteğe Bağlı Kâr Yedekleri (-)	-
İmtiyazlı Hisse Sahiplerine Ayrılan Tutar (-)	-
İntifa Senedi Sahiplerine Ayrılan Tutar (-)	-
Kâra Katılan Diğer Kişiler İçin Ayrılan Tutar (-)	-
Varsa Daha Önceki Ara Dönemlerde Ödenen Avans Kâr Payı Tutarı (-)	-
AVANS KÂR PAYINA ESAS TEŞKİL EDEN TUTAR	190.600
Avans Kâr Payına Karşılık Gelen Tutarın Yarısı (-)	-95.300
DAĞITILABİLECEK AVANS KÂR PAYI TUTARI	95.300
2. Tertip Yasal Kâr Yedeği (-) $(95.300 \times 0,10)$	-9.530
ÖDENECEK AVANS KÂR PAYI MİKTARI	85.770

Hesaplama tablosu dikkate alındığı zaman İPEK A.Ş.'nin ortaklarına dönem içerisinde kâr payı avansı olarak dağıtabileceği tutarın 85.770 TL. olduğu görülecektir. İPEK A.Ş. bu tutarın üstünde bir kâr payı avansı dağıtımını yapamaz.

3. Kâr Payı Avansının Vergi Karşısındaki Durumu

Daha öncede belirtildiği gibi kâr payı avansı dağıtım, önceleri sadece halka açık işletmeler tarafından kullanılabilirken 6102 sayılı TTK'nın kabulü ile halka açık olmayan işletmeler de bu uygulamadan yararlanabilir hale gelmişlerdir. Halka açık olmayan işletmelerin de bu uygulamadan yararlanabilir olmasıyla, Maliye Bakanlığı ilgili Genel Tebliğde değişikliğe gitmiştir. 05.05.2012 tarih

ve 28283 sayılı Resmi Gazete ile 01 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan avans kâr payı dağıtımı, 6 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiş ve halka kapalı işletmelerin de avans kâr payı dağıtımına yönelik vergisel sorumluluklarına yer verilmiştir.

6 Seri Nolu Genel Tebliğin 20. Maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kâr payı avansının verilmesi durumunda, bu kâr payını elde edenin hukuki niteliği dikkate alınarak vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. İlgili mükellefler tarafından kesintisi yapılan vergiler, kâr payı avansının dağıtıldığı döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekir. İşletme paydaşları tarafından kâr payı avansının elde edilmesi, işletmenin yıllık safi kazancının kesinleşip kârın dağıtıldığı yani kâr payı avansının dağıtım kararına istinaden dağıtılan kârdan indirildiği tarihte gerçekleşir. Bu süre ile ilgili mali döneme ait beyannamenin verilmesi gereken tarihi kapsayan mali dönemin sonunu geçemez. 6 Seri Nolu Genel Tebliğin 20. Maddesinde yer alan bu ifadeler, avans kâr payı dağıtımına ilişkin işletmelerin vergisel sorumlulukları ortaya koyar.

İlgili tebliğin 20. maddesine göre dağıtımı yapılan avans kâr payı üzerinden, kâr payını alan tarafın hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılır. Lehine kâr payı tahakkuk edenin tam mükellef bir kurum olması ya da dar mükellef bir kurum olması halinde tahakkuk eden avans kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz. Ancak diğer ortaklara yapılan ödemeler üzerinden ise %15 oranında stopaj hesaplanması gerekir. (Çatıkkaş vd., 2016:443) Yine ilgili tebliğin 20. maddesine göre eğer bir işletme 2015 yılı itibarı ile avans kâr payı dağıtımı yaparsa, avans kâr payının dönem net kârından mahsup edilmesi gereken süre 2016 yılının sonunu geçemeyecektir. 2016 yılının sonuna kadar genel kurul tarafından karar alınmamış olsa bile, kârın elde edilme yılı 2016 olacaktır. (Koca, 2013:199)

Örnek Uygulama 2: Daha önce bilgileri verilen İPEK A.Ş.'nin dağıtımını yapabileceği kâr payı tutarı 85.770 TL. olarak hesaplanmıştı. Kâr payı avansını elde edenin hukuki niteliği dikkate alınarak kâr payı avansı tutarından % 15 oranında vergi kesintisinin yapıp, ilgili muhtasar beyanname ile İPEK A.Ş. tarafından ödenmesi gerekir. Buna göre İPEK A.Ş. 12.865,50 TL.'lik (85.770x0,15) bir vergi kesintisi yapması ve kalan 72.904,50 TL.'lik avans kâr payını ortaklarına dağıtması gerekecektir.

4. Kâr Payı Avansında Örtülü Kazanç Dağıtımı

Herhangi bir nedenden dolayı avans kâr payının geri çağırılması, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabidir. Avans temettünün geri çağırılması durumunda (iade edilmesi istenen) transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin üç farklı tebliğle karşılaşılır. Öncelikle yayımlanan 1 Seri Nolu Genel Tebliğin Avans Kâr Payı bölümünde, kâr payı avansının dağıtımının transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabi olmayacağı belirtilmiştir. Ancak, hesap dönemi sonunda işletmenin zarar etmesi ya da elde edilen dönem kârının dağıtımı yapılan kâr payı avansından düşük çıkması durumunda, ilgili mevzuat açısından iade edilmesi istenen tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Daha sonradan yayımlanan 6 Seri Nolu Genel Tebliğde ise değişime gidilerek iade edilmesi istenen tutarlar ibaresi kaldırılmış ve kâr payı avansı dağıtan işletmenin mali dönem itibarıyla zarar etmesi ya da dönem kârının avans olarak dağıtılan temettüden düşük çıkması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı ifadesine yer verilmiştir. Avans kâr payının iadesinin istenmesi durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin karşımıza çıkan üçüncü tebliğ ise 7 Seri Nolu Genel Tebliğdir. Bu tebliğde, 6 Seri Nolu Genel Tebliğde değişikliğe gidilerek, hesap dönemi itibarıyla işletmenin zarar etmesi veya dönem kârının avans kâr payından düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağırılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağı ibaresi yer almıştır.

7 Seri Nolu Genel Tebliğ dikkate alındığında herhangi bir nedenle geri çağrılan avans kâr paylarının geri çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerektiği söylenir.

Transfer fiyatlandırması, aralarında ana şirket-bağlı şirket ilişkisinin var olduğu veya yönetsel olarak hâkim durumda bulunduğu işletmelerle gerçekleştirilen faaliyetlerde, işletmelerin uygulaması gerektiği fiyattır. (Saraçoğlu ve Kaya, 2006:150) Transfer fiyatlandırmasının olabilmesi için birbirleri ile ilişkili olan işletmelerin kendi aralarında mal ya da hizmet alım satımının söz konusu olması gerekir. Burada önemli olan nokta birbirleri ile ilişkili olan işletmeler arasında gerçekleşen bu alım satım işletmelerinde uygulanacak olan fiyattır. İşletmelerin herhangi bir bağı bulunmayan işletmelerle yapmış oldukları alım satım işlemlerinde serbest piyasanın oluşturduğu şartlar söz konusudur. Fiyat ve şartlar piyasa koşullarına göre oluşur. Ancak birbirleri ile ilişkili olan işletmeler arasında böyle bir durum söz konusu olmayabilir. Böyle bir durumda uygulanacak olan fiyatın, normal şartlardaki alım satım faaliyetlerinde ortaya çıkan fiyat olması gerekir. Bakıldığı zaman transfer fiyatlandırması kavramı olumlu bir kavramdır. Bu kavramı olumsuz kılan, işletmelerin ilişkili taraflara yapmış olduğu faaliyetlerde ortaya çıkması gereken fiyatın düşük ya da yüksek olabilmesidir.

Özellikle transfer fiyatlandırmasını küreselleşme ile oluşan birlikte ülkeler arasındaki ticaretin artması daha da önemli hale getirmiştir. Çünkü Türkiye’de bulunan bir işletmenin X ülkesinde bulunan bir işletmeyi satın alması durumunda aralarında bağlı ortaklık-ana ortaklık ilişkisi oluşacaktır. Böyle bir durumda işletmeler arasında oluşacak faaliyetlerde belirlenmesi gereken transfer fiyatını daha da önemli hale getirecektir. Transfer fiyatlandırması üzerinde her ülkenin vergisel ve hukuksal anlamda kendi düzenlemelerinin olması, bu kavramı daha da önemli bir hale getirmektedir.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik ortaya çıkabilecek olumsuzluklar ülkeleri bu duruma yönelik bazı düzenlemeler yapmaya zorlamıştır. Özellikle bir ülkeden başka bir ülkeye kârın aktarılacak vergiden kurtulma amacının var olabilmesi bu düzenlemelerin yapılmasını daha da önemli hale getirmiştir. Türkiye’de de bu ve benzeri kötü niyetli uygulamaların önüne geçilebilmesi amacıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. Maddesinde Transfer Fiyatlandırması Yolu İle Örtülü Kazanç Dağıtımı ilkeleri düzenlenmiştir.

Transfer fiyatlandırmasına yönelik yapılan açıklamalar dikkate alındığında kâr payı avansının dağıtımında transfer fiyatlandırmasının söz konusu olmadığı görülür. Çünkü transfer fiyatlandırmasında birbirleri ile ilişkili olan kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım satımı söz konusudur. Kâr payı avansı açısından önemli olan husus ise örtülü kazanç dağıtımıdır.

Örtülü kazanç dağıtımı, işletmenin elde ettiği kârının ortaklara herhangi bir vergilendirmeye ve diğer yasal kesintilere tabi tutulmadan dağıtılması anlamını taşır. (Altındağ ve Tolu, 1999) Kâr payı avansı esasında ortakların işletme sağlamış oldukları kaynaklar neticesinde işletmenin elde edeceği kârın belli bir kısmının ortaklarca önceden edinilmesidir. Bu durum ortaklara önemli bir finansman desteği sağlar. Kâr payı avansının, ilgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin öngördüğü şekilde yapılmasının herhangi bir mahsuru yoktur. Sakıncalı olan durum ise ara dönemde elde edildiği kabul edilen gerçekçi olmayan kâr rakamlarına dayalı yapılan bir uygulama olmasıdır. Ara dönem kârlarının manipüle edilmesi yoluyla işletmeden maliyetsiz bir biçimde ortaklara finansman sağlaması amacıyla dağıtılması önemli sakıncalar barındırır. Ayrıca yine manipülasyon amacı taşımadan da dönem sonunda ortaya çıkan kâr tutarları üzerinde dağıtılabilir olan kârın, dağıtılan avans kâr payından daha düşük olması durumu da söz konusu olabilir. Böyle bir durumda yine örtülü kazanç dağıtılması söz konusu olacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için; (Altındağ ve Tolu, 1999)

- Dağıtımı yapanın şirket olması ve kurumlar vergisine tabi olması,
- Dağıtımı yapan şirket ile alan kişi arasında ortaklık ilişkisinin bulunması,
- Alan tarafın maddi menfaat (çıkar) sağlamalıdır.

Daha öncede değinildiği gibi herhangi bir nedenle dağıtımı yapılan avans kâr payı geri çağrılırsa, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerekir. Geri çağrılan avans kâr payı tutarı emsal faiz oranı üzerinden yeniden değerlendirilip, hesaplanan yeni tutar ortaklardan tahsil edilecektir.

5. Avans Kâr Payının Muhasebeleştirilmesi

Avans kâr payının muhasebeleştirilmesinde öncelikli olarak avans kâr payı tutarının hesaplanması gerekir. Daha önce ele alınan İPEK A.Ş.'nin avans kâr payı tutarı 85.770 TL. olarak hesaplanmıştır. Buna göre avans kâr payı aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

..../..../...		
550 AVANS KÂR PAYI HS. (-)	85.770,00	
331 ORTAKLARA B. HS.		85.770,00

Avans kâr payının ortaklara bankalar üzerinden ödenmesi varsayımında aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekir.

..../..../...		
331 ORTAKLARA BORÇLAR HS.	85.770,00	
102 BANKALAR HS.		72.904,50
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HS.		12.865,50

Avans kâr payının tahakkuk kaydında dikkat edilmesi gereken önemli birkaç husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki Tekdüzen Hesap Planında avans kâr payının muhasebeleştirilmesinde doğrudan bir hesap bulunmamaktadır. Buradaki temel düşünce avans kâr payının, dönem sonunda elde edilmesi beklenen kârdan ortaklara dağıtılması düşünülen tutarların belli bir kısmının önden verilmesidir. Çatıkkaş ve arkadaşlarının (2016) bahsettiği gibi burada bir borç verme durumundan söz edilebilir. Elde edilmesi beklenen kârdan verilen bir avansın 590 Dönem Net Kârı hesabı yerine, 550 Avans Kâr Payı hesabı (-)'nda izlenmesinin nedeni, 590 nolu hesabın bir kaynak hesabı olması ve dönem içerisinde bu hesabın avans kâr payının muhasebeleştirilmesi amacıyla kullanımı hesaba varlık hesabı görünümü verecektir. Bu durum alacak taraftan çalışması gereken bir hesabın borç taraftan çalıştırılarak hata yapılmasına neden olacaktır. (Çatıkkaş ve diğ., 2016:450)

Bozdemir (2017) ve Yılmaz (2014) çalışmalarında 194 Kâr Payı Avansı ve Yasal Yedekler hesabının kullanımını önerirken, Çatıkkaş ve arkadaşları (2016) bir borç verme işlemi olarak 131 Ortaklardan Alacaklar hesabının kullanılması gerektiğini ve 550 Kar Payı Avansları (-) hesabının da kullanılabileceğini belirtmişlerdir. Bozdemir ve Yılmaz'ın çalışmalarında avans kâr payları bir dönen varlık olarak değerlendirilmiştir. Ancak özünde özkaynakları ilgilendiren bir işlem olması sebebiyle avans kâr paylarının açılacak yeni bir pasif düzenleyici hesapta özkaynaklarda izlenmesinin daha doğru olacağı kanaati oluşmaktadır. Bu nedenle çalışmada 550 Kâr Payı Avansları (-) hesabı kullanılmıştır.

Avans kâr payının tahakkuk kaydında dikkat edilmesi gereken diğer bir önemli hususta Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından dağıtılacak olan avans kâr payı üzerinden elde edenin mükellefiyet türüne göre stopaj kesintisinin yapılmasıdır. Yani Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6. bendinin b. fıkrası ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30. maddelerine göre % 15 oranında stopaj kesintisi yapılması gerekecektir. (Koca, 2013:200)

Daha öncede belirtildiği üzere kâr payı avansının dağıtımında transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmaz. Fakat dönem sonunda herhangi bir nedenle avans kâr paylarının geri çağrılan bir kısmı mevcut olursa, bu durumda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Bu durumun daha somut hale getirilebilmesi için ele alınan örnek İPEK A.Ş. uygulaması bazı varsayımlardan hareketle yeniden düzenlenmiştir. İPEK A.Ş.'nin 31.12.2015 tarihli finansal durum tablosunda Özkaynaklar hesap grubunun görünümünün aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

5. ÖZKAYNAKLAR	940.000
50. ÖDENMİŞ SERMAYE	500.000
500. SERMAYE HS.	750.000
501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	-250.000
52. SERMAYE YEDEKLERİ	50.000
522 MDV YDDA HS.	50.000
54. KÂR YEDEKLERİ	40.000
540. YASAL YEDEKLER HS.	40.000
57. GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	200.000
570. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS.	200.000
59. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	150.000
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	150.000

İPEK A.Ş.'nin 31.12.2016 tarihi itibarı ile ticari kârının 75.000 TL., kanunen kabul edilmeyen giderlerin 20.000 TL., vergiden muaf gelirlerinin 15.000 TL., ödenen geçici vergi tutarının 25.000 TL. ve stopaj yolu ile ödenen vergi tutarının da 4.000 TL. olduğunu varsayalım. Bu varsayım doğrultusunda İPEK A.Ş. 31.12.2016 tarihli kâr dağıtım tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

İPEK A.Ş. 31.12.2016 TARİHLİ KÂR DAĞITIM TABLOSU (TL)		
1.	TİCARİ KÂR	75.000,00
2.	KKEG	20.000,00
3.	VMG	15.000,00
4. (1+2-3)	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	80.000,00
5. (4x0,20)	KURUMLAR VERGİSİ (% 20)	16.000,00
6. (4-5)	DÖNEM NET KÂRI	64.000,00
7. (6x0,05)	I. TERTİP YYA (% 5)	3.200,00
8.	I. TEMETTÜ (500.000X0,05)	25.000,00
9.	G. YIL ZARARLARI	-
10. (6-7-8-9)	DAĞITILABİLİR KÂR	35.800,00
11. (10x0,10)	II. TERTİP YYA (% 10)	3.580,00
12. (10-11)	II. TEMETTÜ	32.220,00
13. (12+8)	BRÜT TEMETTÜ	57.220,00
14. (13x0,15)	STOPAJ (% 15)	8.583,00
15. (13-14)	NET TEMETTÜ	48.637,00

İPEK A.Ş. ara dönemde genel kurulun almış olduğu karar neticesinde 85.770 TL. avans kâr payı dağıttığı bilinmektedir. Ancak İPEK A.Ş.'nin 31.12.2016 tarihinde 75.000 TL. ticari kâr elde ettiği varsayımında verilen bilgiler doğrultusunda gerekli hesaplamalar yapıldığında dönem sonu itibarı ile dağıtabileceği net temettü tutarının 48.637 TL. olduğu görülmektedir. Bu durum İPEK A.Ş.'nin ortaklara dağıtabileceğinden daha yüksek düzeyde kâr payı dağıttığını gösterir. Daha öncede değinildiği gibi avans kâr payının iadesi istenen tutarları, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü

kazanç dağıtımı hükümlerine tabidir. Burada ele alınması gereken ilk soru İPEK A.Ş.'nin geri çağırması gereken kâr payı avansı tutarının ne kadar olduğudur.

Kâr payı avansının geri çağırılan kısmı, kâr payı avansı ile dönemde dağıtılabilir temettü tutarı arasındaki farka eşittir. Bu İPEK A.Ş. açısından geri çağırılması gereken avans tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

	Net Tutarlar	Stopaj (% 15)	Brüt Tutarlar
Dağıtılan Kâr Payı Avansı	72.904,50	12.865,50	85.770,00
Dağıtılabilir Temettü	48.637,00	8.583,00	57.220,00
Geri Çağırılması Gereken Kâr Payı Avansı	24.267,50	4.282,50	28.550,00

İşletmelerin elde ettiği dönem kârının dağıtılabilir kısmının ara dönem kârına göre ödenen kâr payı avansını karşılamaması durumunda işletmenin varsa serbest yedekleri de dikkate alınarak geri çağırılacak olan kâr payı avansının hesaplanması gerekir. İPEK A.Ş. açısından bu durum değerlendirildiğinde işletmenin serbest yedekleri bulunmadığından kâr payı avansının geri çağırılan tutarının hesaplanmasında dikkate alınmamıştır. İPEK A.Ş.'nin geri çağırılması gereken kâr payı avansına ilişkin olarak dönem sonunda yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

..../..../...		
570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI HS.	64.000,00	
331 ORTAKLARA BOR. HS.		57.220,00
540 YASAL YEDEKLER HS.		6.780,00
..../..../...		
331 ORTAKLARA BOR. HS.	57.220,00	
131 ORTAKLARDAN AL. HS.	28.550,00	
550 AVANS KÂR PAY. HS.		85.770,00

Herhangi bir nedenle iadesi istenen avans kâr payları için transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacağından İPEK A.Ş.'nin geri çağırılan kısmı olan 28.550 TL'nin emsal faiz oranı üzerinden yeniden hesaplanması (adatlandırma) ve ortaklardan tahsili gerekecektir. Emsal faiz oranının belirlenmesinde TCMB Kısa Vadeli Kredi Faiz Oranı kullanılabilir.

İPEK A.Ş.'nin kâr payı avansının dağıtımına ilişkin tahakkuk kaydı 15.07.2016 tarihinde yapılmıştır, TCMB'nin kısa vadeli kredi faiz oranının 2016 yılı için % 9,75'tir. Kurumlar vergisi mükellefi olan İPEK A.Ş.'nin 31.03.2017 tarihi itibarı ile geri çağırılması gereken kâr payı avansını hesapladığı varsayıldığında hesaplanacak emsal faiz oranı aşağıdaki gibi olacaktır.

Emsal faiz tutarı aşağıdaki basit faiz formülü ile hesaplanabilir:

$$F = (A \cdot n \cdot t) / 36500$$

f= hesaplanacak faiz tutarı

A= Ana Para

t= süre

n= uygulanacak olan faiz oranı

İPEK A.Ş. açısından hesaplanacak faiz tutarı;

$$\text{Faiz Tutarı} = (28.550 \times 260 \times 0,0975) / 365$$

$$= 1.982,86 \text{ TL'dir.}$$

İPEK A.Ş.'nin geri çağırılan kâr payı avansına ilişkin ortaklarından 1.982,86 TL'lik emsal faiz tahsil etmesi gerekir. İPEK A.Ş.'nin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

..../..../...		
131 ORTAKLARDAN AL. HS.	2.339,77	
391 HESAPLANAN KDV HD.		356,91
679 DİĞ.OL DIŞI GEL. VE KÂRLAR HS.		1.982,86

İPEK A.Ş.'nin geri çağrılan kâr payı avansına ilişkin olarak hesaplamış olduğu 1.982,86 TL'lik faiz tutarı işletme açısından bir olağan dışı gelir olarak dikkate alınmıştır. Ayrıca hesaplanan faiz tutarı üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanması gerekir. Bu sebeple ortaklardan geri çağırılması gereken 28.550,00 TL'lik kâr payı avansına karşılık 1.982,86 TL. faiz ve 356,91 TL.'de KDV alınması gerekecektir.

İPEK A.Ş. 15.07.2016 tarihinde kâr payı avansına yönelik tahakkuk işlemi gerçekleştirdiğinde, % 15 oranında stopaj kesintisi yapmış (12.865,50 TL.) ve bu kesintiyi ilerleyen aylarda ilgili beyanname ile ödemiştir. Ancak dönem sonunda elde edilen net kâr tutarından ödenebilecek temettü hesaplandığında, bu temettü tutarının kâr payı avansını karşılamadığı ve bu nedenle geri çağrılacak olan tutar üzerinden ödenen fazla stopajın devletten iade veya ilerleyen dönemlerde ortaya çıkacak olan vergilerden mahsup edilmesi gerekecektir. Fazla ödenen stopajın hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

	Stopaj (% 15)
Dağıtılan Kâr Payı Avansına İlişkin Stopaj	12.865,50
Dağıtılabilir Temettü Tutarına İlişkin Stopaj	8.583,00
İade Alınması veya Mahsup Edilmesi Gereken Stopaj	4.282,50

İşletme ortaklarının geri çağrılan kâr payı avansını bankadan işletme hesabına yatırdığı ve İPEK A.Ş.'nin ödemiş olduğu fazla stopajın geri iadesi veya mahsubuna ilişkin olarak aşağıdaki muhasebe kaydını yapması gerekir.

..../..../...		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	4.282,50	
136.09. İade Alınacak veya Mahsup Edilecek Stopaj		
102 BANKALAR HS.	24.267,50	
131 ORTAKLARDAN AL. HS.		28.550,00
..../..../...		
102 BANKALAR HS.	2.339,77	
131 ORTAKLARDAN AL. HS.		2.339,77

İPEK A.Ş.'nin 2016 yılı sonunda zarar etmesi durumunda üç durum ortaya çıkacaktır. Bunlar;

- İşletmenin ilgili dönemde ortaya çıkan zararı ilk olarak önceki yıla ait yasal kâr yedekleri ile kullanımı kısıtlanmamış kâr yedeklerinden karşılanması gerekir. Eğer bu yedek akçeler işletmenin zararını karşılayabilir düzeyde değilse, dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamı geri çağrılır. Böyle bir durumda İPEK A.Ş.'nin ara dönemde dağıttığı 85.770,00 TL kâr payı avansı geri çağrılacaktır. Geri çağrılacak olan bu avans kâr payı emsal faiz oranı üzerinden yeniden değerlendirilecek yani örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmış olacaktır.
- Eğer işletmede var olan yasal kâr yedeği ile kullanımı kısıtlanmamış kâr yedeği, oluşan ilgili dönem zararını karşılayabilir nitelikte olur ve bakiye verirlerse, bu bakiyenin dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayabilir olup olmadığına bakılır. Eğer yedek akçelerden kalan kısım kâr payı avansının tamamını karşılamaz ise, yedek akçelerin karşılamadığı kâr payı avans tutarı işletme yönetimi tarafından geri çağrılır. Sözgelimi İPEK A.Ş.'nin dönem sonunda ortaya

çıkan zararını karşıladıktan sonra 15.770,00 TL tutarında kâr payı avansını karşılayacak düzeyde yedeğinin olduğunu varsayalım. Bu durumda işletmenin geri çağırması gereken kâr payı avansı tutarı 70.000,00 TL olacaktır. Geri çağırılacak olan bu avans kâr payı emsal faiz oranı üzerinden yeniden değerlendirilecek yani örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmış olacaktır.

- Ortaya çıkabilecek olan üçüncü durum ise genel kanuni yedek akçelerin ve serbest yedeklerin işletmenin ilgili dönem zararını ve kâr payı avansının tamamını karşılamasıdır. Bu durumda herhangi bir nedenden dolayı geri çağırılması gereken kâr payı avansı bulunmaz. Kâr payı avansına ilişkin örtülü kazanç dağıtımı hükümleri ancak kâr payı avansının geri çağırılması durumunda oluşacağından, kâr payı avansı geri çağırılmadığında örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmaz.

Kısacası, kâr payı avansının dağıtımının yapıldığı ilgili mali dönem sonunda ortaya çıkan işletmenin dönem net kârından dağıtılan temettü avansının mahsup edilmesi gerekir. Bu mahsup işlemi yapılmadan, işletme genel kurulu kâr payı dağıtımına karar veremez. Eğer ilgili dönemde geri çağırılan kâr payı avansı mevcutsa, iadesi istenen bu kâr payı avansının tamamına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanır.

6. Sonuç ve Öneriler

İşletmeler hesap dönemlerinde elde etmiş oldukları kârları ortaklarına temettü olarak dağıtabilir. Dağıtılan kâr payları ortakların işletmeye koymuş oldukları sermayeleri karşılığında elde etmiş oldukları getirilerdir. Kâr payı avansı ise halka açık olmayan işletmelere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun'unun yürürlüğe girmesi ile birlikte, işletmelerin yararlanabileceği bir uygulama olmuştur.

Kâr payı avansı ara dönemde oluşan kârların dönem sonunu beklemeden ortaklara avans niteliğinde verilebilmesini ifade eder. Kâr payı avansı ortaklar açısından ihtiyaç duyacakları nakdin ortağı oldukları işletmeden rahatça temin edilebilmesidir. Ortaklar açısından yararlı bir uygulama olan kâr payı avansı, işletme açısından aslında önemli bir finansman çıkışıdır. Bu durum işletmeye finansman ihtiyacı doğurabilir.

Kâr payı avansının verildiği işletmelerde dönemde ödenebilecek temettü tutarından kâr payı avansı mahsup edilmedikçe temettü ödemesi yapılamaz. Yani öncelikle verilen kâr payı avansının kârdan mahsup edilmesi gerekir.

İşletmeler ara dönemde elde ettikleri kâr tutarından dağıtım yaptıkları kâr payı avansına ilişkin olarak dönem sonunda bu kâr payı avansını karşılayacak düzeyde kâr elde etmeleri gerekir. İşletmelerin dönem sonunda elde ettikleri kârın avans kâr payını karşılamaması veya dönem sonunda işletmenin zarar etmesi durumunda, ödenen kâr payı avansının geri çağırılması gerekecektir. Herhangi bir nedenden dolayı geri çağırılan kâr payı avansları transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine tabidir. Örtülü kazanç dağıtımı, işletmenin elde ettiği kârının ortaklara herhangi bir vergilendirmeye ve diğer yasal kesintilere tabi tutulmadan dağıtılması anlamını taşır. Kâr payı avansı işletmenin ara dönemde elde ettiği kârın ortaklara avans niteliğinde verildiği bir uygulama olmasından dolayı dönem sonunda kâr payı avansını karşılamayan düzeyde ortaya çıkan kârlılık durumu, işletmenin ortaklarına ödemesi gerektiğinden fazla tutarda bir kârın verilmesi olduğundan, örtülü olarak dağıtılan kazanç olarak nitelendirilmektedir. Bu sebeple herhangi bir nedenden dolayı geri çağırılacak olan kâr payı avansının emsal faiz oranı üzerinden yeniden hesaplanması ve işletmeye hesaplanan yeni emsal değeri üzerinden ortaklar tarafından iade edilmesi gerekir.

Yapılan bu çalışmada kâr payı avansının örtülü kazanç dağıtımı hükümleri açısından incelenmesi ve işletmelerin karşılaştıkları bu durumda nasıl hareket etmeleri gerektiği İPEK A.Ş. örneği üzerinden detaylı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Kaynakça

- Altındağ M., Abdullah Tolu (1999) Ortaklara Faizsiz Veya Düşük Faizle Borç Para Verme İşleminde Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Faiz Hesabı, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat.
- Çatıkkaş, Ö., ÇOBAN ÇELİKDEMİR, N., YATBAZ, A. (2016). Kâr Payı Avansı Dağıtımında Vergisel Boyut Ve Muhasebeleştirme: Örnek Uygulama, *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12 (45), 439-461.
- Koca, A. (2013). Avans Kâr Payı Dağıtımının Esasları ve Vergilendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran, 191-204.
- Saraçoğlu, F., Kaya, E. (2006). Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, *Vergi Sorunları Dergisi*.
- Yılmaz, E. (2014). Halka Açık Olmayan Sermaye Şirketlerinde Kâr Payı Avansının Dağıtılması, Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirme Boyutu, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* 7(1), 17-30.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/08/20120809-20.htm>
- Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1), <http://www.gib.gov.tr/node/87461>
- Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 6), <http://www.gib.gov.tr/node/87450>
- Maliye Bakanlığı, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 7), <http://www.gib.gov.tr/node/87369>

Extended English Abstract

The main purpose of businesses is to make profit. These profits may be distributed to the business shareholders by taking into account the operating policies determined. This profit distribution will be made at the beginning of the next year when the profit for the relevant year is determined. Advance dividend of the profit to be earned for the business partners is to be given in advance. Accordingly, a business may pay a certain portion of its profit at the end of the year as an advance to its shareholders in the related operating period.

Dividend advance refers to the profit shares that the companies can distribute to their shareholders at the end of the operating period in accordance with the decision to be taken by the general assembly of the enterprise. With the adoption of Turkish Commercial Code 6102, non-public entities have also been able to benefit from this application, while the dividend advance distribution is only available to publicly traded companies.

If there is an advance of profit share to be distributed, the amounts to be reserved for the last years losses, taxes, funds and financial reserves reserve funds to be separated according to the laws and contracts, privileged shareholders, usufruct shares and profits are deducted from the interim profit calculated.

Dividend advance is in fact the acquisition of a certain portion of the profits to be earned by the business shareholders as a result of the resources that the shareholders have acquired. This provides significant financing support to partners. The objectionable situation is an application based on unrealistic profit figures that are considered to be obtained in the interim period. There are significant obstacles on the distribution of funds to the partners in a cost-free way without operating through the manipulation of interim profits. It may also be the case that the profits that can be distributed on the profit amounts arising at the end of the period even after carrying out the aim of manipulation are lower than the profit share of the distributed advances. In such a case, it would be a matter of disguised profit distribution again.

Businesses should make profits at the end of the period to compensate for this profit share advance with respect to the profit share advance to which they distribute the profit from the interim period. In the event that the operating profit at the end of the period does not meet the advance profit margin, or the operating loss at the end of the period, the advance payment of the profit share paid will be required to be recalled. The dividend advances that are recalled for any reason are subject to concealed gain distribution provisions through transfer pricing. Concealed gain distribution means that the profits of the business are distributed to the partners without any taxation or other legal interruption. Profitability arising at the level that does not meet the advance of the profit share at the end of the period is an implicitly distributed profit, since the interim profit of the advance payment is an advance payment to the shareholders and the profit of the company is paid more than it should pay to its shareholders. For this reason, the dividend advance to be recalled for any reason must be recalculated at the nominal interest rate and returned by the partners on the new nominal value calculated for the operation.

In this study, firstly, the concept of profit share advances has been examined from the theoretical point of view and explained how it should be accounted. Another important issue to be considered in the study is how to disclose the application of the concealed gain distribution provisions related to transfer pricing for the advance of profit share that should be recalled when the amount of dividend that the entity can distribute from the profit at the end of the period does not meet the advance of profit share.

In this study, explanations were made for the calculation and recognition of profit share advance by utilizing the data of IPEK Incorporated Company, which is not open to the public, and the application of concealed gain distribution provisions through transfer pricing especially for recalled profit share advances.